

论税收债权的消灭时效

周刚志

内容提要：税收债权的消灭时效制度对于维护稳定的私法秩序、保护纳税人利益具有重要意义，它一般包括税收债权的“核定时效”与“执行时效”。税收债权的消灭时效并非由税收债权成立之日起算，而是因核定时效期间与执行时效期间而有所不同。如果纳税人的行为构成税收犯罪，则税收债权的消灭时效等同于相关罪名的刑事追诉时效。我国《税收征管法》之修改，宜明确区分税收债权的“核定期间”与“执行期间”，并分别规定其起算时点。

关键词：消灭时效 税收债权 税收核定时效 税收执行时效

税收债权虽属公法之债，但却因其金钱给付内容而对纳税人所处的私法秩序构成重要影响，而非单独影响纳税人本身。故而，税收债权的保护与实现、消灭方式等问题均须在遵循公法规则的前提下借鉴私法制度，以求实现税收制度的良性发展并使之逐渐臻于完善。税收债权的消灭时效问题，近年来已经引起了我国税法学者的关注。

一、税收债权消灭时效之概念辨析

（一）税收债权消灭时效之法理内涵

所谓“消灭时效”，本是民法上的概念，指因权利人在一定期间不行使权利，致其请求权归于消灭的法律事实。民法上设置“消灭时效”制度的理由在于：“（1）保护债务人，避免因时日久远，举证困难，致遭受不利。（2）尊重现存秩序，维护法律平和。（3）权利上的睡眠者，不值保护。（4）简化法律关系，减轻法院负担，降低交易成本。”消灭时效的客体乃是“请求权”，当自请求权可行使之日起算。此制度适用于税法上，其法理内涵为：即使纳税人采取不申报或者虚伪申报等方式逃避纳税义

务，而国家及其税务机关疏于行使权力，其税收债权中的请求权亦将归于消灭。对此，我国有学者曾经表示强烈反对。譬如，有人认为，纳税人不进行纳税申报的行为因其主观恶意及危害性，应予无限期追缴，对其有限期追征将会带来严重后果。国务院1993年制定的《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称《税收征管法实施细则》）第五十五条即规定：“纳税人、扣缴义务人和其他当事人因偷税未缴或者少缴的税款或者骗取的退税款，税务机关可以无限期追征。”但这一条款在后来的立法修改过程中被删除，现行《税收征管法实施细则》（2002年10月15日开始施行）并无类似规定。有人认为，规定无限期追征税款不合理，建议将故意不缴、少缴税款构成偷骗税的追征期设定为10年。也有人依然坚持认为，依据《税收征管法》第五十二条之规定，对于偷税、抗税、骗税及其他情形而导致纳税人、扣缴义务人未缴、少缴税款的情况，《税收征管法》虽未明确规定，实际上是无限期追征。“在纳税人、扣缴义务人存续期间，纳税义务一旦产生，只有依法缴纳了税款，其义务才

王泽鉴《民法概要》，中国政法大学出版社2003年版。

李明、练奇峰《不进行纳税申报情况下的税款追征期问题》，《税务研究》2006年第8期。

林雄《规定无限期追征税款不合理》，《法学杂志》1996年第2期。

算履行完毕,否则,税收义务一直存在,税务机关可以无限期追征税款及滞纳金。”此种以法律法规没有作出明确规定税款追征期限为由,即推定为税务机关可以无限期追征税款之观点,不仅忽略了纳税人权利之保护,而且无视无限期追征税款对私法秩序所可能造成的破坏性消极影响。

税务机关行使税收核定权与追征权,依据法治原则须以掌握纳税人或者扣缴义务人存在偷逃或者漏缴税款的合法证据为前提,此种通过税务稽查等方式获取合法证据的可能性,必然会因为时间之沦失而变得日益困难。基于公法上之便宜原则或者效率原则,亦为了尊重与保障纳税人及其他利害关系人的合法权利,维护私法秩序的稳定性,在课税行为之合法证据的查获可能性已经因时间久远而不再具备时,国家及其税务机关的税收债权之行使,应当受到一定期间的法律限制,此即所谓税收债权之消灭时效问题。它属于现代行政时效制度之一种,应当“在公平的基础上追求行政主体与行政相对人双方的效率”,而非专以维护国家及其他行政主体的利益为念。当然,我们在使用“消灭时效”概念时,尚需注意它与所谓“除斥期间”的区别——“除斥期间者,乃权利预定存续之期间,……除斥期间经过后,权利当然消灭,当事人纵不援用,法院亦应依职权加以调查。请求权罹于消灭时效时,请求权仍得行使,惟权利人行使请求权时,义务人得主张拒绝给付的抗辩权,故消灭时效非经当事人援用,法院不得依职权以之作为裁判依据。”因此,就税收债权消灭时效的法理内涵而言,在消灭时效期间届满以后,仅仅是税收债权中的请求权归于消灭,而税收债权本身并非绝对归于消灭。进而言之,在消灭时效届满之后,国家及其税务机关仍然享有无请求权之税收债权,如纳税人仍然履行纳税义务,则不得以公法上不当得利请求返还。

(二) 税收债权消灭时效之法律构成

税收债权的实现,或者说国家及其税务机关征收税款的行为,在法律上可以分为两个阶段的行为,即税收核定行为与强制执行行为;前者旨在确

定纳税人的特定纳税义务,而后者则是在纳税人特定纳税义务确定之后仍然拒不履行纳税义务时,由税务机关或者司法机关采取强制执行措施追缴税款。据此,在域外税法上,税收债权消灭时效主要体现为所谓“核课期间”与“追征时效”,我国学者施正文先生则称之为“确定时效”与“征收时效”。基于我国大陆地区行政法学上概念体系之考量,笔者将之称为“税收核定时效”与“税收执行时效”。所谓“税收核定时效”,亦即域外税法上的“核课期间”,乃是税务机关对于课税要件已经成立的税收债务予以行政确认,并作出有效之税收核定行为的期间。所谓“税收执行时效”,亦即域外税法上的“追征时效”,它是法定或者核定的税收清偿时间届满后,税务机关得继续追征税款的期间,以及纳税人拒不履行已核定的具体纳税义务时,税务机关及其他部门采取强制执行措施以实现税收债权的期间。

与域外税收立法相比,我国《税收征管法》并未在概念上明确区分所谓“核课期间”与“追征时效”。从《税收征管法》第五十二条规定的文义上看,其所涉及的“追征时效”,其实主要是税务机关的“税收核定期间”,亦即域外税法上的所谓“核课时效”。这一条款将税收债权的消灭时效分为两种情形:其一,因税务机关之过错而发生未缴或少缴税款者,税务机关作出税收核定行为的时效为三年。根据《税收征管法实施细则》第八十条之规定,本条所称“税务机关的责任”,是指“税务机关适用税收法律、行政法规不当或者执法行为违法”。其二,因纳税人、扣缴义务人计算失误等原因而发生未缴、少缴税款者,税务机关重新作出税收核定行为的时效为三年或者五年。根据《税收征管法实施细则》第八十一条、第八十二条的规定,本条所称“纳税人、扣缴义务人计算错误等失误”,是指“非主观故意的计算公式运用错误以及明显的笔误”;本条所称“特殊情况”,是指“纳税人或者扣缴义务人因计算错误等失误,未缴或者少缴、未扣或者少扣、未收或者少收税款,累计数额在10万元以上的”。据此,对于纳税人、扣缴义务人因

李丽凤《未缴少缴税款的追征期》,《中国税务》2006年第6期。
方世荣、戚建刚《论行政时效制度》,《中国法学》2002年第2期。
王泽鉴《民法概要》,中国政法大学出版社2003年版。
施正文《税收之债的消灭时效》,《法学研究》2007年第4期。

过失而致未缴或者少缴、未扣或者少扣、未收或者少收税款者,税务机关追征期限为三年,但是其适用条件仅仅局限于纳税人或者扣缴义务人的“计算公式运用错误失误”、“明显笔误”等“过失”情形下。至于纳税人或者扣缴义务人的其他过失情节能否适用这一追征期限之规定,则《税收征管法》及《税收征管法实施细则》均未作出明确规定。笔者认为,只要纳税人或者扣缴义务人确有证据证明其未缴或者少缴、未扣或者少扣税款之行为非出于直接或间接偷逃税收之目的,则其行为不构成“逃税”(原来的“偷税”行为),应许其适用《税收征管法》第五十二条的三年或者五年追征期限之规定。但是,如果纳税人、扣缴义务人因故意逃税、抗税、骗税而导致税款流失者,则可能会同时涉及税收核定时效与税收执行时效。譬如对于抗税行为一般适用“税收执行时效”而非“税收核定时效”),且其行为可能会构成刑事犯罪(即我国《刑法》规定的“逃税罪”、“抗税罪”与“骗税罪”等),故而不在此限。对此,笔者将在后文中作专门论述。

二、税收债权之消灭时效的起算时点

依据我国传统的行政法学说,课税属于行政征收行为之一种,它是典型的“依职权的具体行政行为”,其行为之成立当以税务机关作出有效的意思表示,亦即税务机关作出课税处理决定时为准。但是这样可能会造成容许税务机关课税裁量权之效果,而在实质上侵害纳税人之间的平等权利与国家的法定税收债权。故而,在学理上,为了回应税收债务理论对传统行政法学说之冲击,行政法学者多主张将行政行为区分为“形成性行政行为”与“确认性行政行为”,前者具有创设行政法上权利义务关系之效果,而后者则仅仅发生权利义务确认之效果,行政机关并无改变相对人权利义务之权力。税务机关的税收核定行为即为“确认性行政行为”之典型形态,它作为一个独立形态的具体行政行为,依然具有公定力、拘束力、确定力及执行力等诸种法律效力。因此,税务机关的税收核定行为虽然仅仅具有确认性的功能而无裁量权存在之余地,但是它对于税收债务的确定却造成了“具体化”或“明确化”之法律效果。一般而言,虽然课税要件构成

之时税收债务即已成立,但是纳税人具体纳税义务及清偿义务却始于税务机关作出税收核定行为之时或者之后。我们甚至可以说,除非法律法规已经作出明确规定,税务机关对于纳税人履行纳税义务时间之确定,依然有少许裁量权存在。换言之,除了法律法规对扣缴义务人扣缴税款的时间已作明确规定等情形之外,须待税务机关之课税处理决定行为之成立,纳税人实际缴纳税款的时间方得以确定;如果没有税务机关的税收核定行为,则所谓纳税人少缴或者未缴税款的时间何时起算均难以确定。在这种意义上,税务机关的税收核定行为乃是一个具有明确法律效果的具体行政行为,而与“纳税义务告知或者催告”等行政执行行为有性质上的重大区别。我国《税收征管法实施细则》第八十三条规定:《税收征管法》第五十二条规定的补缴和追征税款、滞纳金,自纳税人、扣缴义务人应缴未缴或者少缴税款之日起计算。问题在于,除了法律规定了税款缴纳时间或者代扣代缴时间等情形之外,税收债权如未经过税务机关核定,则其缴纳时间尚不确定,其补缴和追征税款的时间又如何确定?这一条款明显有失粗泛。税收债权消灭时效的起算时点,当区分税收核定时效与税收执行时效两种情形予以区别对待。

(一) 税收核定时效的起算点

税收债权的消灭时效即指“税收核定时效”。为澄清这一法律概念并使之与“税收执行时效”相区别,我们不妨先考察一下民法上消灭时效起算时点的相关规定(民法上的消灭时效即民事请求权的行使期间,无所谓“执行时效”,故而可供借鉴)。大陆法系民法原理认为,消灭时效的起算时点为“请求权可以行使之时”较为合适。然则,税收债权中的请求权何时可以行使?是否税收债权成立时,亦即课税要件构成之时,税务机关即可以行使税款给付请求权?对此不能一概而论。在域外税法上,除了德国《租税通则》规定税收核定时效一般自课税要件成立之日历年度届满开始外,各国对于税收核定时效的起算点均分不同情况作了较为复杂的规定。纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款,除非是因为其自身或者税务机关之计算失误等过失(行政法学上称之为“具体行政行

施正文《税收之债的消灭时效》,《法学研究》2007年第4期。

为的错误”)所致,税务机关于此情形下尚未作出税收核定行为。因此,此时所适用的时效制度只能是“税收核定时效”而非“税收执行时效”。此时,“税收核定时效”起算点之确定,须分几种情形区别对待。其一,如果是纳税人应当进行纳税申报而未进行纳税申报,则税务机关作出税收核定行为的时效应当自纳税申报期届满之日起算。换言之,税务机关可以行使税收核定权(税收债法上的请求权)的期间,并非自课税要件成立之日起算,而是自纳税申报期届满之日起算。其二,如果纳税人已经进行纳税申报,却因为故意或者过失导致少缴税款,则税务机关作出补征税款决定的期间,自其纳税申报之日起算,必要时(如纳税人故意隐瞒相关事实以少缴税款的情形)可延长自其缴纳税款之日(实际清偿时间)起算。其三,对于所谓“骗税行为”,税务机关作出退税决定本是因纳税人作出虚伪陈述及伪造证据等行为所致,故而其作出撤销原退税决定并追究相关行为人法律责任的期间,应当自骗税行为成立之日起算。此外,如果法律法规已经对税款缴纳时间或代扣代缴时间作出明确规定,则税收核定时效应当自该法定时间起算。譬如,《中华人民共和国个人所得税法》第九条第2款、第3款规定:“工资、薪金所得应纳的税款,按月计征,由扣缴义务人或者纳税义务人在次月七日内缴入国库,并向税务机关报送纳税申报表。特定行业的工资、薪金所得应纳的税款,可以实行按年计算、分月预缴的方式计征,具体办法由国务院规定。个体工商户的生产、经营所得应纳的税款,按年计算,分月预缴,由纳税义务人在次月七日内预缴,年度终了后三个月内汇算清缴,多退少补。”依据这一条款,如果纳税人或扣缴义务人未缴或者少缴了个人所得税税款,则税务机关的税收核定期间应当自工资、薪金发放时间的次月第八日起算。

(二) 税收执行时效的起算点

如前文所述,税收执行时效乃是法定或者核定的税收清偿时间届满后,如果纳税人仍然拒不履行其具体纳税义务,税务机关及其他部门采取强制执行措施以实现税收债权的期间。一般所谓“税收执行时效的起算点”,其实就是税务机关可以采取行政强制措施时点,它可以区分为税收债务

的核定清偿时间与法定清偿时间两种情形。税收债务的核定清偿时间,即税务机关已经作出税收核定行为并要求纳税人或者扣缴义务人在一定时间内履行纳税义务的情形,税收执行时效应当自税务机关所核定的(主动)纳税期间届满之日起算。而税收债务的法定清偿时间,即法律法规已经对于税款缴纳时间或者代扣代缴时间所明确规定的期间,如果纳税人或者扣缴义务人在法定纳税时间内没有缴纳税款或者少缴纳税款,则税务机关对于纳税人或者扣缴义务人须对其在法定税款缴纳时间或者代扣代缴时间未缴或者少缴税款的事实先予以确认,并作出责令限期缴纳税款之决定,税收执行时效自税务机关所限定的征缴或者补缴税款期限届满之日起算,或者自税务机关作出即时强制征缴或者补缴税款决定之日起算。如果纳税人采取暴力、胁迫等方式实施抗税行为,则税收执行时效应当自抗税行为发生之日重新起算。

三、刑事责任追诉时效与税收债权消灭时效

(一) 刑事犯罪追诉过程中的税收债权消灭时效

刑事追诉乃是制裁逃税、抗税、骗税等侵害税收债权行为的“最后屏障”,亦为国家追征税款的终极手段。《税收征管法》第五十二条最后一款虽然没有明确提及《刑法》上的“逃税罪”、“抗税罪”与“骗税罪”,但是基于法律上“系统解释”、“目的解释”等方法之考量,可以将本款规定之立法意旨,推定为合理连结“税收消灭时效”与《刑法》上的“追诉时效”,以刑事追诉手段确保税收债权的实现。故而,本款规定当被视为《税收征管法》与《刑法》之间的“转致条款”——原则上言,税收犯罪行为的刑事追诉时效届满之时,亦当为税收债权的消灭时效完成之时。我国《刑法》第八十七条规定:“犯罪经过下列期限不再追诉:(一)法定最高刑为不满五年有期徒刑的,经过五年;(二)法定最高刑为五年以上不满十年有期徒刑的,经过十年;(三)法定最高刑为十年以上有期徒刑的,经过十五年;(四)法定最高刑为无期徒刑、死刑的,经过二十年。如果二十年以后认为必须追诉的,须报请最高人民检察院核准。”2009年2月28

日第十一届全国人民代表大会常务委员会第七次会议通过的《中华人民共和国刑法修正案(七)》(以后简称《刑法修正案(七)》)将“偷税罪”修改为“逃税罪”,其法定最高刑为三年或七年,故而其刑事追诉时效应该为五年或十年。特别是《刑法修正案(七)》将纳税人接受行政处罚作为开脱刑事责任之法定事由,税务机关当于刑事追诉期间内取得追征税款及税务处罚的当然权力,其税收核定时效与税收行政处罚时效均当延长为五年或十年。此外,《刑法》第二百零二条规定的“抗税罪”最高刑为三年或七年,其刑事追诉时效当为五年或十年;《刑法》第二百零三条规定的“逃避追缴税款罪”最高刑为三年或七年,其刑事追诉时效也当为五年或者十年。这两个罪名都涉及纳税人抗拒税务机关强制执行行为等情节,在此情形下税收执行时效当为五年或者十年。又如,《刑法》第二百零四条规定的“骗税罪”最高刑为五年或无期徒刑,其刑事追诉时效应该是五年、十年或者二十年;此种情形下,税务机关撤销原退税决定并追缴税款的时效亦当为五年、十年或者二十年。总之,当司法机关依法追究纳税人、扣缴义务人刑事责任之时,亦当同时责令纳税人向税务机关缴纳相关税款;如果纳税人在限定期限内未向税务机关缴纳税款,则司法机关在追究其刑事责任时,亦可一并强制征缴相应税款及滞纳金,并依税收债权之归属主体移交予税务机关或相应之国库部门。如果纳税人的逃税行为未构成犯罪,则税收债权的消灭时效也当适用税收犯罪时的最低追诉时效即五年。此盖刑事责任之认定及刑罚措施之实施,乃是司法机关追究逃税行为入税收违法责任的最终结论;于此结果形成之前,当然得允许司法机关在最低刑事追诉期间内继续侦查之,而税务机关亦得在此期间内行使税收核定权并追征相关税款。

(二) 税收债权的消灭时效制度与我国税收立法之完善

税收作为一种公法上的债务,国家及其税务机关在行使债权时对于单个纳税人并无对价给付之义务,故而纳税人存在为虚伪纳税申报或者不作纳税申报,以及利用私法形式规避纳税义务之可能。更有甚者,纳税人还可能利用暴力、胁迫等方

式抗拒税务机关征缴税收之行为,或者滥用私法上的“意思自治”空间故意造成欠缺税收负担能力之后果,以规避纳税义务之履行。凡此种种税收违法行为,须通过《税收征管法》赋予税务机关税收核定权、强制执行权等方式,以确保税收债权的实现。但是,惟此种权力之行使,如无时间之限制,将可能破坏私法秩序之安定性,并科以纳税人于税收债务履行上的无限期责任,有碍于税法上实质法治秩序之形成。因此,建立税收债权的消灭时效制度,对于我国税收法治之建设当大有裨益。

我国《税收征管法》及《税收征管法实施细则》对于所谓“追征期间”及其“起算时点”已经作了部分规定,但是因其并未明确区分“税收核定期间”与“税收执行期间”,尤其是对于各期间起算时点没有区别对待,故而难免在税收执法、司法实践中带来种种困惑。为了完善我国的税收债权消灭时效制度,笔者建议:修改之后的《税收征管法》第五十二条可以将“税收核定时效”与“税收执行时效”分别规定为五年,而不论纳税人、扣缴义务人少缴、未缴税款的原因系出自于税务机关之过错抑或是纳税人、扣缴义务人之过失。但是,纳税人、扣缴义务人故意逃避缴纳税款或者实施骗税、抗税等行为构成犯罪者,司法机关在刑事追诉期间内追究其刑事责任时应责令其限期向税务机关缴纳相应税款;对拒不履行纳税义务者,司法机关可以强制征缴税款,并移交税务机关或者国库部门。如果纳税人、扣缴义务人有逃税、骗税、抗税等行为但尚未构成犯罪者,税务机关的税收核定时效与税收执行时效亦可设定为五年;但纳税人有抗税行为者,税收执行时效自抗税行为发生之日起算。

参考文献

- (1) 王泽鉴《民法概要》,中国政法大学出版社2003年版。
- (2) 李明、练奇峰《不进行纳税申报情况下的税款追征期问题》,《税务研究》2006年第8期。
- (3) 林雄《规定无限期追征税款不合理》,《法学杂志》1996年第2期。
- (4) 方世荣、戚建刚《论行政时效制度》,《中国法学》2002年第2期。
- (5) 施正文《税收之债的消灭时效》,《法学研究》2007年第4期。
- (6) 应松年《外国行政程序法汇编》,中国法制出版社2004年版。
- (7) 姜明安《行政法与行政诉讼法》,北京大学出版社、高等教育出版社2007年版。
- (8) 熊伟《我国税收追征期制度辨析》,《华东政法学院学报》2007年第4期。

作者单位:厦门大学法学院

(责任编辑:向东)